

TÜRK KARASULARINDA YAPILAN PETROL ARAMA FAALİYETLERİNİN ULUSAL MEVZUAT ve ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF OIL EXPLORATION ACTIVITIES IN TURKISH TERRITORIAL WATERS IN THE LIGHT OF DOMESTIC LAW AND THE DOUBLE TAX CONVENTIONS



Ümit ERKAN*

ÖZ

Gerek ekonomiye sağlanan döviz kaynağı gerekse kullanılan modern teknoloji ve üretim teknikleri açısından yabancı sermaye etkili bir ekonomik araçtır. Yabancı sermayeli şirketlerin ülkemiz karasularında yaptığı petrol arama faaliyetlerinin uygulama alanı gerek iç hukuk gerekse uluslararası hukuk bakımından önem arz etmektedir. Bu yönüyle kazanç elde eden yabancı sermayeli şirketlerin vergi mevzuatı ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında beyana tabi gelirleri ve bunların vergilendirilmesinde birtakım sorun yaşadıklarını görmekteyiz. Bu çalışmamızda, yabancı sermayeli şirketler tarafından ülkemiz karasularında yapılan petrol arama faaliyetlerinin uygulama alanı belirlenmeye çalışılmış ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançların ne şekilde vergilendirileceği iç

ABSTRACT

Foreign direct investment is an important effective economic instrument due to its contribution to the economy and the use of modern technology and production technics. The application area of oil exploration activities conducted in our territorial waters is of importance both in domestic law and the international law. In this respect, we see that foreign companies which generate income in Turkey have face some problems in the taxation of those incomes from domestic law and double tax conventions sides. This study deals with the determination of the application area of oil exploration activities conducted by foreign companies in Turkey, and discusses the taxation of those incomes generated in Turkey in the light of domestic law and the double tax conventions.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, umit.erkani@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-0242-5339.

Erkan, Ü. (Aralık 2020). Türk Karasularında Yapılan Petrol Arama Faaliyetlerinin Ulusal Mevzuat ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 255, (66-77).

mevzuat ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yabancı Sermayeli Şirket, Dar Mükellef, Petrol Arama Faaliyetleri, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.

Jel Sınıflandırma Kodları: F40, K34.

GİRİŞ

Bu çalışmamızda 2674 sayılı Karasuları Kanunu kapsamında Ülkemiz karasularına gelerek petrol arama faaliyeti yapan yabancı sermayeli şirketlerin uygulama alanı açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca 5312 sayılı Deniz Çevresinin Petrol Ve Diğer Zararlı Maddelerle Kirlenmesinde Acil Durumlar-da Müdahale Ve Zararların Tazmini Esaslarına Dair Kanun ile petrol arama faaliyeti yapan şirketlere, çevre kirliliğinin önlenmesi hususunda bir takım sorumluluklar getirildiği belirtilmiştir.

Yabancı sermayeli şirketler tarafından elde edilen kazançların, hesap dönemi içinde kurum kazancına dahil edilip edilmeyeceği ve bu kazançlar üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususları Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında *dar mükellef* esasına göre açıklanmış olup 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nda vergilendirmeye ilişkin hükümler de göz önünde bulundurulmuştur. Ayrıca bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlar, uluslararası anlaşma niteliğinde olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında da değerlendirilmiştir.

1- TÜRK KARASULARINDA YAPILAN PETROL ARAMA FAALİYETLERİ

1.1- Türk Karasuları Alanı

Karasuları, egemen bir devletin kara toprak-

Keywords: Foreign direct invested company, non-resident taxpayer, oil exploration activities, double taxation conventions

Jel Classification Codes: F40, K34.

larına bitişik, genişliğini uluslararası hukuka göre kendisinin belirlediği, hâkimiyeti kıyı devletine ait olan deniz alanını belirler. Başka bir tanımla; karasuları, iç sular veya kıyı ile açık deniz arasında bulunan, genişliğini her ülkenin iç hukukuna göre kendisinin belirlediği deniz sularıdır. Karasuları iç sularla beraber ilgili devletin deniz ülkesini meydana getirir.¹ Dolayısıyla bir ülkeye ait karasular, o ülkenin su altında kalmış topraklarını ve ayrılmaz bir parçasını ifade etmektedir.

2674 sayılı Karasuları Kanunu'nun 1. Maddesinde² Türk karasularının Türkiye'ye dahil olduğu ve karasuları genişliğinin altı deniz mili olarak belirlendiği ve Cumhurbaşkanı'nın belli durumlarda altı deniz milinin üstünde karasuları genişliği tespit etmeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla mezkûr Kanun'un 3. maddesinde³ karasuları genişliğinin Cumhurbaşkanı'nca tespit edilecek esas hatlardan itibaren ölçüleceği belirtilmiştir.

Türkiye'de petrol arama ve üretim faaliyetlerinin düzenlenmesi, yönlendirilmesi, teşvik edilmesi, denetlenmesi, arama ve üretim için gerekli bilgilerin ve verilerin toplanması, değerlendirilmesi ve kullanıma sunulması amacıyla 30.05.2013 tarihinde 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun ile yabancı sermayeli şirketlerin almaları gereken arama ve işletme ruhsatları ile Devlet hissesi-

¹ S. İrfan GÜNSEL. *Doğu Akdeniz Uluslararası Suların Hukuki Durumu Ve Kıyı Devletlerin Doktrin Ve Politikaları*. Yakın Doğu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Lefkoşa 2011. s.7. (neu.edu.tr) Erişim Tarihi: 8 Eylül 2020

² **Madde 1** – Türk karasuları Türkiye ülkesine dahildir. Türk karasularının genişliği altı deniz milidir. Cumhurbaşkanı, belirli denizler için, o denizlerle ilgili bütün özellikleri ve durumları göz önünde bulundurmak ve hakkaniyet ilkesine uygun olmak şartıyla, altı deniz milinin üstünde karasuları genişliği tespit etmeye yetkilidir.

³ **Madde 3** – Karasularının genişliği, Cumhurbaşkanı'nca tespit edilecek esas hatlardan itibaren ölçülür.

nin ne olması gerektiği hususları ile söz konusu şirketlerin elde etikleri kazanç üzerinden *Ver-gilendirme, İthalat ve İhracat ile Transferler* ko-nuları açıklanmıştır. Diğer taraftan söz konusu Kanun'un 2. maddesinde⁴ *Türkiye arazisi* kavra-mı açıklanmış olup münhasır ekonomik bölge alanlarıyla beraber Türkiye'nin topraklarını, iç su-larını, kara sularını ve bunların ötesinde sınırları uluslararası hukuka uygun biçimde belirlenmiş kıta sahanlığını ifade ettiği belirtilmiştir. Dolayı-sıyla Türkiye'nin karasuları, 2674 Sayılı Kanun ile Ülkemizin ayrılmaz bir parçası ve 6491 Sayılı Ka-nun ile de *Türkiye arazisi* haline gelmiştir.

1.2- Türk Karasularında Yapılan Petrol Arama Faaliyetlerinde Sorumluluk Alanı

Türkiye'de yapılacak petrol arama faaliyet-lerinde, deniz çevresinin petrol ve diğer zararlı maddelerce kirlenmemesi için 5312 Sayılı Deniz Çevresinin Petrol Ve Diğer Zararlı Maddelerle Kirlenmesinde Acil Durumlarda Müdahale Ve Zararların Tazmini Esaslarına Dair Kanun çık-a-rılmıştır. Söz konusu Kanun'un 2. maddesinde⁵

beşyüz groston⁶ ve daha büyük petrol ve diğer zararlı maddeleri taşıyan gemilerin kirlenmeye⁷ neden olabilecek faaliyetleri icra edenlerin so-rumlu tarafları belirtilmiştir. Konuyla ilgili Deniz Çevresinin Petrol Ve Diğer Zararlı Maddelerle Kirlenmesinde Acil Durumlarda Müdahale Ve Zararların Tazmini Esaslarına Dair Kanunun Uy-gulama Yönetmeliğinde⁸ ise kirlletici ve sorumlu⁹ tarafından ödenen tazminatın kirliliğin giderilme-sinde kullanılması gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla Türkiye'de yapılacak petrol arama faaliyetlerin icrasında beşyüz groston ve daha büyük hacimli gemilerin neden olabilecekleri çevre kirliliğine karşı yabancı sermayeli şirketlerin tazminata maruz kalabileceği 5312 sayılı Kanun ve alt mevzuatı kapsamında açıklanmıştır. Diğer taraftan Karasularımızın kirliliğine neden olabi-lecek uyuşmazlıklarda bir hakem heyetinin tayin edilebileceği ve tahkimin, ilgisine göre 1086 sayı-lı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu veya 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu hükümlerine tabi olacağı unutulmamalıdır.

⁴ **MADDE 2 –** (1) Bu Kanunun uygulanmasında;

Türkiye arazisi: Türkiye Cumhuriyetinin topraklarını, iç sularını, kara sularını ve bunların ötesinde sınırları uluslararası hukuka uygun biçimde belirlenmiş kıta sahanlığı ve münhasır ekonomik bölge alanlarını,

⁵ **Madde 2-** Bu Kanun, uygulama alanlarında bulunan veya herhangi bir nedenle uygulama alanlarına girmek isteyen, beşyüz groston ve daha büyük petrol ve diğer zararlı maddeleri taşıyan gemiler ile petrol ve diğer zararlı maddelerle kirlenmeye neden olabilecek faaliyetleri icra eden kıyı tesislerinin sorumlu taraflarının, bakanlıkların ve kamu kurum ve kuruluşlarının yetki, görev ve sorumluluklarını kapsar. Savaş gemileri ve yardımcı savaş gemileri ile herhangi bir devlete ait veya devlet tarafından işletilen ve ticarî faaliyetler dışında kullanılan gemiler Kanun kapsamı dışındadır.

⁶ Groston Hakkında. (Çevrimiçi) (<https://tr.wikipedia.org/wiki/Gemi>). Erişim Tarihi: 8 Eylül 2020

Groston, geminin kapalı hacimleri toplamını ifade eder. Adının aksine ağırlık değil hacim ifade eder. GT kısaltması kullanılır. 1 GT = 100 feet küp = 2,83 metreküp

⁷ **h) Kirlenme:** Olay sonucunda, petrol ve diğer zararlı maddelerin; canlı kaynaklara ve deniz yaşamına zarar verecek, insan sağlığı için tehlike oluşturacak, balıkçılık ve denizlerin diğer yasal amaçlarla kullanımı da dahil olmak üzere, denizcilik faali-yetlerini engelleme, deniz suyunun niteliğini değiştirme ve ekolojik dengeyi bozma gibi zararlı etkiler yaratacak şekilde deniz çevresine karışmasını ifade etmektedir.

⁸ 21.10.2006 tarih ve 26326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Deniz Çevresinin Petrol Ve Diğer Zararlı Maddelerle Kirlenmesin-de Acil Durumlarda Müdahale Ve Zararların Tazmini Esaslarına Dair Kanunun Uygulama Yönetmeliği

⁹ **u) Sorumlu taraf:** Zararın tazmini ve koruyucu önlemlerin karşılanması konusunda yükümlülük atfedilebilecek, beşyüz gros-ton ve daha büyük petrol ve diğer zararlı maddeleri taşıyan gemiler ile kıyı tesislerinin sahipleri, işletenleri, kaptanları, idare edenleri, kiracıları, zilyetleri ve garantörleri ifade etmektedir.

2- DAR MÜKELLEFLERCE TÜRK KARASULARINDA YAPILAN PETROL ARAMA FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'un 3'üncü maddesine göre kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir. Kanuni ve iş merkezi tanımları ise yine aynı Kanun'un 3'üncü maddesinde belirtilmiştir.

Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla Türkiye'de herhangi bir iş yeri ya da daimi temsilcisi olmayan dar mükelleflerce elde edilen gelirler ile Türkiye'de şube veya daimi temsilcilik vasıtasıyla elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi farklılık arz etmektedir. Aşağıda ayrıntılı şekilde hem 6491 sayılı Türk Petrol Kanun hükümleri hem de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri yönünden vergilendirme esasları belirtmeye çalışılmıştır.

2.1- Türk Petrol Kanunu Yönünden İncelenmesi

6491 sayılı Türk Petrol Kanunu 11.06.2013 tarihinde Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olup Türk Petrol Kanunu'nun 27'inci maddesi, 07.03.1954 tarihli ve 6326 sayılı Petrol Kanununu yürürlükten kaldırmıştır. 6491 sayılı Kanununun amacı ve kapsamı, söz konusu Kanun'un 1'inci maddesinde düzenlenmektedir. İlgili madde uyarınca Kanun'un amacı, Türkiye Cumhuriyeti petrol kaynaklarının millî menfaatlara uygun olarak hızlı, sürekli ve etkili bir şekilde aranmasını, geliştirilmesini ve üretilmesini sağlamaktır.

6491 sayılı Kanun'un "Vergilendirme" başlıklı 12. maddesinde;

- *Petrol hakkı sahiplerinin, safi kazançları üzerinden ödemekle yükümlü bulundukları vergiler ve hissedarları adına yapmaları gereken gelir vergileri kesintisi toplamı yüzde 55 oranını geçemeyeceği,*
 - *Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumlara, bu Kanun hükümleri uyarınca petrol arama faaliyetleri için yapılan serbest meslek kazancı ödemelerinden 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca yüzde 5'i oranında tevkifat yapılacağı,*
- belirtilmiştir.

Dolayısıyla kurumlar vergisi kesintisi petrol hakkı sahipleri için yüzde 55 oranı ile sınırlandırılmış ve petrol arama faaliyetleri dolayısıyla dar mükellef kurumlara ödenecek serbest meslek kazançlarından ise yüzde 5 oranında stopaj yapılması gerektiği belirtilmiştir. Amir kanun hükümlerine göre dar mükellef kurumlara petrol arama faaliyetleri kapsamında yapılan ödemeler serbest meslek kazancı niteliğinde olduğu görülmektedir. Ancak, petrol arama faaliyeti yapan dar mükelleflerce elde edilen kazançların ticari kazanç mı (?) yoksa serbest meslek kazancı mı (?) olduğu hususu vergileme açısından düşünülmüştür. 6491 sayılı Kanun'un 12. maddesinde; 5520 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendinde yer alan parantez içi hüküm, petrol işleminden elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin¹⁰ (a) bendinde yer alan parantez içi

¹⁰ Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyabilir kurumlardan ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.

hükmün petrol faaliyetinden elde edilen gelir ve kazançlara uygulanamayacağından elde edilen kazançların da ticari kazançtan öte serbest meslek kazancı olduğu tespitini sağlamaktadır.

2.2- Vergi ve Diğer Mevzuat Açısından İncelenmesi

2.2.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Yönünden İncelenmesi

193 sayılı Kanun'un 7. maddesine göre dar mükellef kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarının Türkiye' de vergilendirilebilmesi için serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. 5520 sayılı Kanun'un 6. maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı; ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde ise her türlü mesleki faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu ve faaliyetin ticari mahiyette olmayacak şekilde şahsi sorumluluk altında (işverene tabi olmaksızın) kendi nam ve hesabına yapılması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca serbest meslek faaliyetinin, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması gerektiği de açıklanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre serbest meslek kazanç-

larının tam mükellef gerçek kişiler tarafından ancak mesleki bilgi ve ihtisasa dayalı olarak elde edilmesi gerekmektedir. Konunun dar mükellefler açısından yerine bakıldığında; gerçek kişilerce icra edilen faaliyet türünden daha farklı olduğu ortaya çıkmaktadır. Çünkü genelde dar mükellefler, istihdam ettiği personel aracılığıyla serbest meslek kazancını elde ederler.

5520 sayılı Kanun'un 3. maddesinin ikinci fıkrasında, Kanun' un 1. maddesinde sayılı kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükmü yer almaktadır. Açıklanan yasal düzenlemeler ve Kurumlar Vergisi Kanun'un "Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi" başlıklı 30. madde hükmü doğrultusunda (iş yeri ve daimi temsilci kriteri esas alınarak) petrol faaliyetleri sonucunda Türkiye' de elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinin iki şekilde yapılabileceği ortaya çıkmaktadır:

(1) Dar mükelleflerin şubeleri (iş yeri veya daimi temsilcileri) yoluyla elde ettikleri kazançlar açısından herhangi bir tevkifat yapılmayarak ticari kurum kazancı olarak beyan edilmeli ve mükellefiyet tesis edilmelidir. Söz konusu kazançtan arama/etüt faaliyetleri, ruhsat harcamaları, işçi giderleri, yakıt/tüketim harcamaları vb. gibi tüm giderleri indirilerek mali kara ulaşılması gerekir. Dolayısıyla mali kar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisi (%22) dar mükelleflerce ödenecek vergi haline gelecektir.

(2) Dar mükelleflerin Türkiye' de herhangi bir iş yeri veya daimi temsilcileri olmadan elde ettikleri kazançlar ise yüzde 5 oranındaki tevkifat yapılması suretiyle vergilendirilecektir. Bu şekilde yapılan vergilendirme nihai olup dar mükelleflerin yaptığı giderler hiçbir şekilde gelirlerinden düşülmeyecektir. Söz konusu tevkifat (%5) yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden yapılacağından giderlerin tenziline imkân tanınmamaktadır.

Petrol arama faaliyetlerinin vergilendirilmesi ile ilgili idarenin verdiği bir özelge¹¹ de *Petrol arama faaliyetlerine ilişkin olarak verilecek sondaj hizmetleri serbest meslek faaliyeti kapsamında olduğu* belirtilmiştir.

2.2.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden İncelenmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde; Türkiye'de ve ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükmüne yer verilmiştir. Kanun'un 13'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde; Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den müstesna olduğu belirtilmiştir. Ayrıca istisna kapsamında olan mal ve hizmetlerin ithali de KDV Kanunu'nun 16/1-a maddesi gereğince KDV'den istisna edilmiştir.

Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna uygulaması detaylı olarak Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinin¹² "B. Araçlar, Kıymetli Maden Ve Petrol Aramaları İle Ulusal Güvenlik Harcamaları Ve Yatırımlarda İstisna" başlığı bölümünde açıklanmıştır. İstisnaya konu teslim ve hizmetlerin münhasıran petrol arama faaliyetlerine ilişkin olması gerekmektedir. İstisna uygulaması açısından mal ve hizmetlerin petrol arama faaliyetiyle ilgili olması ile T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden petrol arama faaliyeti için gerekli belgelerin sağlanması önemlidir.

2.2.3- Özel Tüketim Vergisi Kanunu Yönünden İncelenmesi

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun

1. maddesinde (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından tesliminin verginin konusuna girdiği belirtilmiştir. Aynı Kanun' un 4. maddesinde ise (I) sayılı listedeki malları imal ve ithal edenlerin verginin mükellefi olduğu açıklanmıştır.

Petrol ürünleri ise ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı cetvelde (A) ve (B) olmak üzere iki ayrı listede tasnif edilmiştir. (A) listesinde piyasada akaryakıt olarak kullanılan benzin, motorin, biodizel gibi ürünler ile doğalgaz vb. ürünler yer alırken; (B) listesinde ise solvent diye adlandırılan mallar ile baz yağ, madeni yağ, yağlama müstahzarı, tiner gibi ürünler yer almaktadır.

ÖTV Kanunu'nun 7'nci maddesi uyarınca, 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve üretim faaliyeti yapanlara, bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere petrol ürünlerinin teslimi de ÖTV'den istisna edilmiştir. İstisna uygulamasından yararlanmak isteyen mükelleflerin Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce yapılacak yetki ve belgelendirme işlemlerini yapmaları gerekmektedir.

2.2.4- Damga Vergisi Kanunu Yönünden İncelenmesi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tâbi olduğu; 9 uncu maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisinden müstesna olduğu; Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünde, Türk Petrol Kanunu kapsamında petrol hakkı sahiplerinin petrol arama ve üretim faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmelerin damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.¹³

¹¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 01.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-30-2-250 sayılı özelgesi.

¹² 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

¹³ Dr. Mustafa Fatih BOZ. "Petrol Arama Ve Üretim Faaliyetleri İle İştigal Eden Petrol Şirketleri İle İlgili Türk Vergi Mevzuatı Hükümleri". Mali Çözüm Dergisi. Sayı 143. 2017. s. 88.

6491 sayılı Türk Petrol Kanun' un 7. maddesinde petrol hakkı sahibinin (veya bir temsilci veya Genel Müdürlükçe kabul edilmiş bir müteahhidi vasıtasıyla) petrol işlemlerinde kullanılacak ve Genel Müdürlükçe onaylanan malzeme, ekipmanı, akaryakıtı, kara, deniz ve hava nakil vasıtalarını ithal etmesi ya da yurt içinden teslim alması işlemleri (Türkiye'deki petrol işlemi için idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatlarının inşası, kurulması ve işletmesine ait malzemeler hariç) sonucunda düzenlenecek kâğıtların Damga Vergisi ve harçlardan muaf olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, Türk Petrol Kanunu kapsamında petrol hakkı sahiplerinin petrol arama ve üretim faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler Damga Vergisinden muaf tutulması gerekmektedir. Konu ile ilgili Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelge¹⁴ de aynı minvaldedir.

2.2.5- Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Mevzuatı Yönünden İncelenmesi

Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu mevzuatı hükümlerine göre, ödeme şekli itibarıyla, ithalatçının kredilendirilmesinin söz konusu olduğu, kabul kredili, mal mukabili ve vadeli akreditif ödeme şekillerine göre yapılan ithalat da fon kesintisi yapılması gerekmektedir.¹⁵ Yukarıda belirtilen ödeme şekillerine göre yapılacak ithalatta KKDF'yi ödemek zorunlu olup, aksi takdirde gümrük idaresi malın ithaline izin vermemektedir.

Genel anlamıyla mal mukabili ödeme, ithal edilen mal bedelinin, malın ithalatçı tarafından teslim alınmasından sonra ödenmesi şeklinde yapılan ithalat anlamına gelmektedir.¹⁶

GİB tarafından verilen 15.05.2008 tarihli ve 6802 sayılı özelge¹⁷ de "Mal mukabili ödeme şeklinde, mallar gümrükten çekildikten sonra mal bedeli ödenmektedir. Vadeli akreditifli veya kabul kredili ithalat ise mal bedelleri mallar gümrükten çekildikten sonra, akreditifte belirtilen vadede veya poliçe vadesinde ödenmektedir. Dolayısıyla bu ödeme şekillerinde fon kesintisi uygulama nedeni, malların fiili ithalinin gerçekleştirilmesinden sonra ithalat bedelinin ödenmesi suretiyle ithalatçının kredilendirilmiş olmasıdır" şeklindedir.

Yukarıda yapılan yasal düzenleme ve idarenin görüşü¹⁸ dikkate alınarak petrol arama faaliyetleri için yurt dışından mal mukabili ödeme şekline göre ithal edilecek makine ve donanım sebebiyle KKDF kesintisinin yapılması gerekmektedir. İlgili özelgede 6326 sayılı Kanunun 2808 sayılı Kanunla değişik 112. maddesinde, sadece gümrük ve diğer ithal vergi ve resimlerden muaf tutulmak suretiyle mal ithaline hükmedilmiş olup, fon muafiyetine ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmadığı gerekçesiyle işlemler üzerinden KKDF kesintisinin yapılması gerektiği belirtilmiştir.

2.3- Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları Açısından İncelenmesi

2.3.1- Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları Uygulama Alanı

Vergi Anlaşmaları, iki veya çok taraflı anlaşmalardır. Vergi Anlaşmalarının ilk ve en önemli işlevi, uluslararası vergi hukukunun kaynağını oluşturmasıdır. Vergi Anlaşmaları yapı itibarıyla iki yönlüdür: Birincisi, iki akit devletin vergilendirme yetkilerini paylaşma iradelerini ortaya koydukları uluslararası anlaşma olmalarıdır.

¹⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 15.01.2018 tarih ve 90792880-155.01.01.01[2015/3997]-20059 Sayılı Özelgesi.

¹⁵ Fatih UZUN, "İthalatta hangi Durumlarda Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Ödenir", Vergi Dünyası, Sayı 377, 2013, s.127.

¹⁶ Ömer ÇAKICI ve Mehmet CEYLAN, "Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Teori-Uygulama-Mevzuat", Türkiye Bankalar Birliği Dergisi, Sayı 302, 2014, s. 78.

¹⁷ GİB tarafından verilen 15.05.2008 tarihli ve 6802 sayılı özelgesi

¹⁸ GİB tarafından verilen 03/07/2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.68./6802-7 sayılı özelgesi.

İkincisi ise, iç hukukta öngörülen onay işlemlerinin tamamlanması ve uluslararası hukukta yürürlüğe girmeleri ile kendiliğinden ya da aktarma işlemi yoluyla iç hukuk kuralı niteliği kazanmalarıdır.¹⁹ Dolayısıyla usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar, yasa hükmünde olup bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz. Türkiye'de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamına gelir üzerinden alınan vergiler girmektedir, dolayısıyla anlaşmalarda gelir vergisi ve kurumlar vergisi anlaşma konusu olmaktadır.²⁰ Anlaşmaların bazılarında servet üzerinden alınan vergiler de kapsama alınmıştır.

2.3.2- Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Vergileme

Petrol arama faaliyetleri için yurt dışı mukimi olan dar mükellef statüsünde yabancı şirketlerin, gerek iç vergi mevzuatı gerekse uluslararası vergi mevzuatı (Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları) açısından elde ettikleri kazançların niteliği önem arz etmektedir. Dolayısıyla vergilendirilme boyutu, elde edilecek gelirin türüne göre değişmektedir. Çalışmamızın önceki bölümünde değinildiği üzere *petrol arama faaliyetleri* neticesinde elde edilen kazanç, idare açısından (verilmiş özetgelere göre) serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmektedir. Diğer taraftan *petrol arama faaliyetlerinin* bir ticari organizasyon gerektirecek şekilde yapılması ve işlemin ticari amaç ve kastını ortaya koyması halinde elde edilecek kazancın ise ticari kazanç olarak değerlendirilmesi sonucunu da doğurmaktadır.

Sonuç olarak dar mükelleflerin *petrol arama faaliyetleri* neticesinde elde ettikleri kazançların, gerek serbest meslek kazancı yönünden gerekse ticari kazanç yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.3.2.1- Ticari Kazanç Açısından Vergileme

Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergiyi önleme anlaşmalarına göre vergilendirmenin Türkiye'de yapılabilmesi için dar mükellef şirketlerin Türkiye'de bir iş yeri veya *daimi temsilci* vasıtasıyla ticari kazancı elde etmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla ticari kazançların Türkiye'de vergilendirilmesinden bahsedebilmek için iş yeri veya *daimi temsilci* kavramının varlığını ortaya koymak gerekmektedir. Örneğin; **Hollanda** mukimi şirket tarafından **Türkiye**'de petrol arama faaliyetleri neticesinde *ticari kazanç* elde edildiğini düşünelim. Söz konusu kazancın vergilendirilmesinde her iki ülke arasında imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri geçerli olacaktır. Türkiye Cumhuriyeti İle Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının²¹ 7. maddesinde²², bir teşebbüse ait kazancın, Hollanda mukimi şirketin Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla yürütülmemesi halinde, Hollanda'da vergilendirileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla bir teşebbüse ait kazancın, Hollanda mukimi şirket tarafından Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla yürütülmesi halinde, (bu iş yerinden veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilecek kazançlarla sınırlı olmak üzere) Türkiye'de vergilendirileceği tabidir.

¹⁹ Billur Yaltı SOYDAN. *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. Beta Yayın A.Ş. 1. Baskı. İstanbul 1995. s. 67.

²⁰ Doç. Dr. Ramazan ARMAĞAN ve Ferhan BERKAY. "Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi". Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi. Sayı 5. 2011. s.97.

²¹ 22.08.1988 tarih ve 19907 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

²² 1. Devletlerden birinin bir teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, kazanç bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir.

Anlaşmanın 5'inci maddesinde, bir devlette vergileme yapılabilmesi için ölçüt olarak kabul edilen "iş yeri" nin tanımı yapılmış ve iş yeri olarak belirlenen bazı yerler ismen sayılmıştır. Buna göre "iş yeri", bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer olup, yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı ve süresi altı ayı aşan inşaat faaliyetleri işyeri olarak belirlenmiştir. Diğer taraftan, Türkiye'de bir iş yeri bulunmamakla birlikte, söz konusu ticari faaliyetin Türkiye'de bağımsız statüde bir acente dışında, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun adına mukavele akdetme ve bu yetkisini düzenli olarak kullanma hakkına sahip bir daimi temsilci vasıtasıyla yürütülmesi durumunda vergileme, söz konusu daimi temsilcinin kazancıyla sınırlı olmak üzere Türkiye'de yapılacaktır. Benzer şekilde, Türkiye'de düzenli şekilde mal ve ticari eşya stoku bulundurulması, söz konusu mal veya eşyanın sürekli olarak sevkinin yanında satışıyla ilgili bütün faaliyetlerinin de bilfiil yürütülmesi halinde, Türkiye'de bir işyerinin bulunduğu kabul edilecek ve vergileme, bu iş yerinden elde edilecek kazançla sınırlı olmak üzere yine Türkiye'de yapılacaktır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda ticari kazancın Türkiye' de vergilendirilmesinde "iş yeri" kavramının oluşup oluşmadığı önem arz etmektedir. Uluslararası anlaşma hükümlerinin de dikkate alınması neticesinde "iş yeri" nin sadece bir takım kapalı alanlar (şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı vb.) olarak mütalaa edilmesi doğru olmayacaktır.

Elektronik ticaretin yoğunluğu ve uygulama alanına bakıldığında; dar mükellefler, *dijital iş yeri* sayesinde kazanç elde edebilmektedir. Çeşitli *sosyal medya* ve *web* siteleri kanalıyla mal ve hizmet satışları, bilgi-müzik-resim-oyun paylaşım ve aktarımları, elektronik sözleşme ve top-

lantılar, elektronik para transferleri vb. faaliyetler sıralanabilir. Bu noktada; G20 ülkeleri liderliğinde OECD'nin BEPS Eylem Planının 1 numaralı eylemi "dijital ekonominin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunların değerlendirilmesi" konusunu detaylı olarak ele almaktadır. Diğer taraftan, dar mükelleflerin Türkiye' de bir *daimi temsilci* aracılığıyla elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde söz konusu temsilciler tarafından yapılan sözleşme ve işlemlerin, kazancı ispatlayıcı nitelikte olması gerekmektedir. Örneğin yapılan ticari bir işlem sonucunda tam mükellef kurum tarafından Hollanda mukimi şirketin Türkiye' de bulunan temsilcisine yapılan banka vb. üzerinden yapılan ödemeler de kazancın vergilendirilmesi noktasında yeterli olacaktır.

Petrol arama faaliyetinin gerçekleştirildiği yer, Türkiye'nin uluslararası hukuka göre doğal kaynaklarını araştırmak ve kullanmak ile ilgili egemenlik haklarına sahip olduğu kıta sahanlığı içinde yani Türkiye'nin su altında kalmış toprakları olarak ifade edilen *karasularında* gerçekleşmektedir. Bu doğrultuda 213 sayılı VUK' un 156. maddesine göre petrol kuyularının daimi işyeri olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla dar mükellefler tarafından bir iş yeri vasıtasıyla petrol arama faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançlar, ticari kazanç olarak Türkiye' de vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.3.2.2- Serbest Meslek Kazancı Açısından Vergileme

Anlaşmaya taraf Diğer ülke mukimi tüzel kişilerin Türkiye'de icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara 4 seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinde²³ yer verilmiştir. Söz konusu tebliğin

²³ 26.09.2017 tarih ve 30192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4 Seri No' lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği

3.2.ÇVÖ Anlaşmaları Kapsamında Türkiye'nin Vergilendirme Yetkisini Belirleyen Unsurlar başlıklı bölümüne²⁴ göre vergilemenin hangi ülke tarafından yapılacağıın belirlenmesinde faaliyetin nerede icra edildiği (iş yeri veya sabit yer), kalma süresi ve ödemenin Türkiye'den yapılması konuları gelmektedir.

Dolayısıyla, serbest meslek faaliyetlerinden veya benzer nitelikteki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde ilgili ülke anlaşmasının hükümlerine bakılarak vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun belirlenmesi ve uygulamaya buna göre yön verilmesi gerekmektedir. 4 seri No.lu Tebliğ hükümlerine göre dar mükellef kurumların, Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyetini, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla yaptığı belirtilmektedir.

Çalışmamızın *ticari kazanç açısından vergileme* bölümünde verilen Hollanda mukimi şirket örneğinde olduğu gibi Türkiye Cumhuriyeti İle Hollanda Krallığı arasında yapılan Anlaşmanın²⁵ 14. maddesine²⁶ göre *serbest meslek kazançlarında* vergilemenin Türkiye'de yapılabilmesi için faaliyetin nerede icra edildiği (iş yeri veya sabit yer) ve kalma süresi kriterleri göz önünde bu-

lundurulmalıdır. Dolayısıyla Hollanda mukimi dar mükellef kurumlar tarafından *petrol arama faaliyeti* neticesinde elde edilen serbest meslek kazancının Türkiye' de vergilendirilmesi için; ya sabit bir yer ya da faaliyetin kesintisiz herhangi bir 12 aylık dönemde 183 gün ya da 183 günden fazla sürelerle (veya 6 aylık süre ya da süreler toplamından) Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi noktasında Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖ Anlaşma hükümleri her bir ülke nezdinde değişmekle birlikte kazancın Türkiye'de elde edilip edilmeyeceği de 4 seri No.lu Tebliğde belirtilen kriterlere göre değişmektedir. Tarafımızca verilen örnekte; Türkiye Cumhuriyeti İle Hollanda Krallığı arasında yapılan Anlaşma hükümlerine uygun olarak sabit bir yer ve süre (183 gün) olarak sadece iki vergileme kriteri göz önünde bulundurulmuştur. Dolayısıyla dar mükelleflerce Türkiye *karasularında* gerçekleştirilen petrol arama ve sondaj yapılarak gerçekleştirilen serbest meslek faaliyetinde; petrol kuyularının daimi işyeri olarak kabul edilmesi neticesinde elde edilen kazancın Türkiye' de vergilendirilmesi gerekmektedir. Öncelikle Anlaşma²⁷ hükümleri doğrultusunda kazancın niteliği ortaya konulma-

²⁴ ÇVÖ Anlaşmasına taraf olan diğer ülke mukimi tarafından Türkiye'deki hizmet alıcılarına sunulan serbest meslek faaliyeti veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde edilen gelirlerin ÇVÖ Anlaşmaları kapsamında hangi ülke tarafından vergilendirileceğinin belirlenmesinde en önemli konuların başında faaliyetin nerede icra edildiği gelmektedir. Diğer ülke mukimi tarafından faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, tarafların, ilgili anlaşma kapsamında vergilendirme yetkisinin dağıtımında aşağıdaki unsurlar belirleyici olmaktadır:

- **iş yeri ya da sabit yer unsuru:** Faaliyetin Türkiye'de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla gerçekleştirilmesi,
- **kalma süresi unsuru:** Faaliyetin icrası için bir takvim yılı/mali yıl veya 12 aylık kesintisiz bir dönem içinde bir veya birkaç seferde toplam 6 ayı aşan bir süre veya 183 gün ya da bu süreden daha fazla Türkiye'de kalınması, veya
- **ödemenin Türkiye'den yapılması:** Ödemenin Türkiye mukimi olan bir kişi tarafından ya da böyle bir kişi adına veya Türkiye'de sahip olunan iş yeri ya da sabit yerden yapılması.

²⁵ 22.08.1988 tarih ve 19907 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

²⁶ Devletlerden birinin bir mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

(a) Kişi bu diğer Devlette bu faaliyetleri icra etmek için sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip ise veya

(b) Kişi bu diğer Devlette, söz konusu faaliyetleri icra etmek amacıyla, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde 183 gün veya daha fazla kalırsa,

söz konusu gelir, aynı zamanda diğer Akit Devlette de vergilendirebilir.

²⁷ 22.08.1988 tarih ve 19907 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

lı ve daha sonra “iş yeri” nin oluşup oluşmadığı değerlendirilmelidir. Ayrıca 4 seri No.lu Tebliğ hükümleri dikkate alındığında; petrol arama faaliyetinin personeller vasıtasıyla yapılmasından ötürü söz konusu personel/personellerin 12 aylık dönemde faaliyetin kesintisiz olarak 183 gün ya da fazlası yapılması halinde de kazanç Türkiye’ de vergilendirilecektir.

SONUÇ

Türkiye’nin su altında kalmış toprakları olarak ifade edilen karasularımız, 2674 Sayılı Kanun’a göre temel olarak Türkiye’ nin arazisi durumundadır. Türkiye’ de yapılacak petrol arama faaliyetlerinin çevre kirliliğini önleme açısından sorumluluk alanı ise 5312 Sayılı Kanun ile ortaya konulmuş ve söz konusu Kanun ile beş yüz groston ve daha büyük petrol taşıyan gemiler hakkında bazı sorumluluklar getirilmiştir.

Türkiye karasularında dar mükelleflerce yapılan petrol arama faaliyetlerinin vergilendirilmesinde kazancın tevkif edilmesi yönünden Türk Petrol Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanun’ un 30. maddesi arasında paralellik bulunmaktadır. Her iki düzenlemeye göre; iş yeri veya daimi temsilcileri olmayan dar mükelleflere, petrol arama faaliyetleri kapsamında yapılan serbest meslek kazancı ödemelerinden %5 tevkifat yapılması gerekmektedir. Bu mükelleflerin bir iş yeri veya daimi temsilcileri yoluyla elde edilen serbest meslek kazançları ise tevkifat yapılmayarak ticari kurum kazancı olarak beyan edilecek ve gerekli mükellefiyet tesis edilecektir. KDV ve ÖTV uygulaması açısından ise elde edilen kazançlar belli şartlar altında istisnaya konu edilmiştir. Yine, petrol hakkı sahiplerinin petrol arama ve üretim faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler damga vergisinden istisna olup konuyla ilgili birçok muktezada bulunmaktadır. Ancak, petrol arama faaliyetleri için yurt dışından mal mukabili ödeme şekline göre ithal edilecek

makine ve donanım sebebiyle KKDF kesintisinin yapılması gerektiği yönünde idarenin görüşü de bulunmaktadır.

Vergileme açısından dikkate alınması gereken bir başka husus ise Türkiye’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. Türkiye karasularında petrol arama faaliyeti gerçekleştiren dar mükelleflerin, mukimi olduğu devletler ile Türkiye arasında yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine dikkat etmek gerekmektedir. Yapılan anlaşmalara göre önce elde edilecek kazancın türü belirlenmeli ve kazancın türüne göre vergileme kriterleri ortaya konulmalıdır. Gerek ticari kazançlar gerekse serbest meslek kazançlarında iş yeri kavramı önem arz etmektedir. Yine anlaşma hükümlerine göre elde edilecek serbest meslek kazançlarının Türkiye’ de vergilendirilmesi için sabit bir yer, kalma süresi ve ödemenin Türkiye’ de yapılıp yapılmadığı kriterlerinin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, dar mükelleflerin petrol arama faaliyetleri neticesinde Türkiye’ de elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde, Türk Petrol Kanunu ile vergi kanunlarına ilişkin uygulamaların dikkate alınması ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ilişkin hükümlerin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ARMAĞAN, R. ve BERKAY, F. (2011). “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”. Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi. Sayı 5.
- BOZ, M. F. (2017). “Petrol Arama Ve Üretim Faaliyetleri İle İştigal Eden Petrol Şirketleri İle İlgili Türk Vergi Mevzuatı Hükümleri”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 143.
- ÇAKICI, Ö. ve CEYLAN, M. (2014). “Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Teori-Uygulama-Mevzuat”. Türkiye Bankalar Birliği Dergisi. Sayı 302.

- Çevre ve Orman Bakanlığı (21.10.2006). Deniz Çevresinin Petrol Ve Diğer Zararlı Maddelerle Kirlenmesinde Acil Durumlarda Müdahale Ve Zararların Tazmini Esaslarına Dair Kanunun Uygulama Yönetmeliği. Ankara: Resmi Gazete (26326 sayılı)
- GÜNSEL, S. İ. (2011). *Doğu Akdeniz Uluslararası Suların Hukuki Durumu Ve Kıyı Devletlerin Doktrin Ve Politikaları*. Yakın Doğu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Lefkoşa.
- Maliye Bakanlığı. (26.04.2014). Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. Ankara: Resmi Gazete (28983 sayılı)
- Maliye Bakanlığı. (26.09.2017). 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği. Ankara: Resmi Gazete (30192 sayılı)
- SOYDAN, B.Y. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Yayın A.S. İstanbul.
- T.C. Yasalar (02.11.1984). 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)
- T.C. Yasalar (03.07.2001). 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Ankara: Resmi Gazete (24451 sayılı)
- T.C. Yasalar (06.01.1961). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)
- T.C. Yasalar (10.01.1961). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10705 sayılı)
- T.C. Yasalar (11.06.2013). 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (28674 sayılı)
- T.C. Yasalar (11.07.1964). 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (11751 sayılı)
- T.C. Yasalar (12.06.2002). 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (24783 sayılı)
- T.C. Yasalar (13.06.2006). 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı)
- T.C. Yasalar (21.10.2006). 5312 Sayılı Deniz Çevresinin Petrol Ve Diğer Zararlı Maddelerle Kirlenmesinde Acil Durumlarda Müdahale Ve Zararların Tazmini Esaslarına Dair Kanun. Ankara: Resmi Gazete (26326 sayılı)
- T.C. Yasalar (29/5/1982). 2674 Sayılı Karasuları Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (17708 sayılı)
- UZUN, F. (2013). "İthalatta hangi Durumlarda Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Ödenir". Vergi Dünyası. Sayı 377.